

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

11 december 2003 *

In zaak C-364/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Erven van H. Barbier

en

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 48 en 52 EEG-Verdrag (nadien de artikelen 48 en 52 EG-Verdrag, thans, na wijziging, de artikelen 39 EG en 43 EG), 67 EEG-Verdrag (nadien artikel 67 EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), 6 en 8 A EG-Verdrag (thans, na

* Procestaal: Nederlands.

wijziging, de artikelen 12 EG en 18 EG), en van de bepalingen van richtlijn 90/364/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht (PB L 180, blz. 26), en richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, D. A. O. Edward (rapporteur) en A. La Pergola, rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo,
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de erven van H. Barbier, vertegenwoordigd door P. Kavelaars, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en H. M. H. Speyart als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de erven van H. Barbier, vertegenwoordigd door P. Kavelaars; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en H. M. H. Speyart, ter terechtzitting van 24 oktober 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 december 2002,

het navolgende

Arrest

- Bij uitspraak van 5 september 2001, ingekomen bij het Hof op 24 september daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch krachtens artikel 234 EG vijf prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 48 en 52 EEG-Verdrag (nadien de artikelen 48 en 52 EG-Verdrag, thans, na wijziging, de artikelen 39 EG en 43 EG), 67 EEG-Verdrag (nadien artikel 67 EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), 6 en 8 A EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 12 EG en 18 EG), en van de bepalingen van richtlijn 90/364/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht (PB L 180, blz. 26), en richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5).

- 2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een geschil tussen de erven van H. Barbier en de Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (hierna: „Inspecteur”) over de weigering van laatstgenoemde om bij de waardebeoordeling van de onroerende zaken die Barbier in Nederland in eigendom had, de leveringsverplichting betreffende genoemde zaken in mindering te brengen, met als motivering dat Barbier op het moment van zijn overlijden niet op het grondgebied van deze lidstaat woonde.

Wettelijk kader

Gemeenschapsrecht

- 3 Artikel 67, lid 1, van het Verdrag, dat van kracht was ten tijde van het overlijden van Barbier, luidde:

„Gedurende de overgangperiode en in de mate waarin zulks voor de goede werking van de gemeenschappelijke markt nodig is, heffen de lidstaten in hun onderling verkeer geleidelijk de beperkingen op met betrekking tot het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten alsmede discriminerende behandeling op grond van nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd.”

- 4 Deze bepaling is uitgevoerd bij verscheidene richtlijnen, waaronder richtlijn 88/361, die van toepassing was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding. Artikel 1, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Onverminderd de hierna volgende bepalingen heffen de lidstaten de beperkingen op met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen ingezetenen van de lidstaten. Teneinde de toepassing van deze richtlijn te vergemakkelijken, worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I.”

- 5 Voorzover relevant in de onderhavige zaak, luidt bijlage I bij richtlijn 88/361, getiteld „Nomenclatuur van het kapitaalverkeer bedoeld in artikel 1 van de richtlijn”:

„In de onderhavige nomenclatuur worden de kapitaalbewegingen ingedeeld volgens de economische aard van de, in nationale valuta of in buitenlandse valuta's luidende, tegoeden en verplichtingen waarop zij betrekking hebben.

De in deze nomenclatuur opgesomde kapitaalbewegingen omvatten:

— alle voor het verwezenlijken van de kapitaalbewegingen noodzakelijke verrichtingen: sluiten en uitvoeren van de transactie en desbetreffende overmakingen; de transactie vindt in het algemeen tussen ingezetenen van verschillende lidstaten plaats; het komt echter voor, dat bepaalde kapitaalbewegingen door één persoon voor eigen rekening tot stand worden gebracht (bijvoorbeeld overmaking van tegoeden van emigranten);

— door natuurlijke of rechtspersonen uitgevoerde verrichtingen [...]

- de toegang tot alle financiële technieken die beschikbaar zijn op de markt waarop voor het verwezenlijken van de verrichting een beroep wordt gedaan. Zo betreft de verwerving van effecten en andere financiële instrumenten niet alleen contante verrichtingen, maar alle beschikbare verhandelingsstechnieken: termijnverrichtingen, verrichtingen met opties of warrants, ruil tegen andere activa enz. [...]

[...]

Deze nomenclatuur vormt geen limitatieve omschrijving van het begrip kapitaalverkeer; derhalve is een rubriek XIII. F 'Overig kapitaalverkeer — Diversen' opgenomen. De nomenclatuur mag dus niet worden geïnterpreteerd als een beperking van de draagwijdte van het beginsel van een volledige liberalisatie van het kapitaalverkeer zoals dat is neergelegd in artikel 1 van deze richtlijn."

- 6 Deze nomenclatuur omvat dertien verschillende categorieën van kapitaalverkeer. De tweede categorie betreft „Beleggingen in onroerende goederen”, die als volgt worden omschreven:

„A. Beleggingen door niet-ingezetenen in onroerende goederen in het binnenland.

B. Beleggingen door ingezetenen in onroerende goederen in het buitenland.”

7 De elfde categorie van deze nomenclatuur, „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, omvat onder meer „[s]chenken en giften”.

8 Artikel 4 van richtlijn 88/361 luidt:

„De bepalingen van deze richtlijn doen niets af aan het recht van de lidstaten de nodige maatregelen te nemen om overtredingen van hun wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied of met betrekking tot het bedrijfseconomische toezicht op financiële instellingen, en te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden.

De toepassing van deze maatregelen en procedures mag niet leiden tot een belemmering van kapitaalverkeer dat conform het gemeenschapsrecht geschiedt.”

9 Artikel 1, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 90/364 luidt:

„De lidstaten kennen het verblijfsrecht toe aan onderdanen van de lidstaten die dit recht niet bezitten op grond van andere bepalingen van het gemeenschapsrecht alsmede aan hun familieleden, als omschreven in lid 2, mits zij voor zichzelf en

hun familieleden een ziektekostenverzekering hebben die alle risico's in het gastland dekt en over toereikende bestaansmiddelen beschikken om te voorkomen dat zij tijdens hun verblijf ten laste van de bijstandsregeling van het gastland komen."

Nationale wetgeving

- 10 Naar Nederlands recht wordt over elke erfenis belasting geheven. Artikel 1, lid 1, van de Successiewet 1956 van 28 juni 1956 (Stb. 1956, 362), maakt een onderscheid naargelang de erflater in Nederland woonde of daarbuiten. Dit artikel bepaalt:

„1. Krachtens deze wet worden de volgende belastingen geheven:

- 1°. recht van successie van de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand, die ten tijde van dat overlijden binnen het Rijk woonde.

[...]

- 2°. recht van overgang van de waarde van het in artikel 5, tweede lid, nader omschrevene, verkregen krachtens schenking, of krachtens erfrecht door het overlijden, van iemand, die ten tijde van die schenking of van dat overlijden niet binnen het Rijk woonde;

[...]”

11 Artikel 5, lid 2, van de Successiewet 1956 luidt:

„2. Het recht van overgang wordt geheven van de waarde van:

1. de binnenlandse bezittingen, genoemd in artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting 1964 (Stb. 520), eventueel na aftrek van schulden als in dat artikel bedoeld;

[...]”

12 Op grond van artikel 13, lid 1, eerste gedachtestreepje, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 (wet van 16 december 1964, Stb. 513; hierna: „Wet VB 1964”) omvatten „binnenlandse bezittingen” onder meer de „in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen” (voor zover deze niet behoren tot een binnenlandse onderneming).

13 Artikel 13, lid 2, sub b, van de Wet VB 1964 laat slechts in aftrek toe schulden die verzekerd zijn door hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak, voorzover de op die schulden betrekking hebbende renten en kosten in aanmerking komen bij de bepaling van het binnenlandse onzuiver inkomen in de zin van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van 16 december 1964 (Stb. 519; hierna: „Wet IB 1964”).

- 14 Op grond van artikel 49 van de Wet IB 1964 bestaat het „binnenlandse onzuiver inkomen” in de zin van deze bepaling onder meer uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen een niet in Nederland wonende persoon als zuivere inkomsten geniet uit in deze lidstaat gelegen onroerende zaken.
- 15 Artikel 13 van de Wet VB 1964, zoals uitgelegd door de Hoge Raad der Nederlanden (arrest van 5 december 1962, BNB 1963/23), impliceert dat de niet in Nederland wonende erflater, indien hij ten tijde van het overlijden nog eigenaar was van de in Nederland gelegen onroerende zaak terwijl hij niet in die lidstaat woonde, maar de economisch eigendom van dat goed ingevolge een overeenkomst van koop en verkoop was overgegaan op een ander, voor de heffing van zowel de vermogensbelasting als het recht van overgang de volle waarde van die onroerende zaak als binnenlandse bezitting had moeten aangeven, ook al behoorde de economische eigendom van die onroerende zaak aan een derde toe.
- 16 Overigens heeft de Hoge Raad geoordeeld dat indien de notariële hypotheekakte in strijd met de voorschriften van het Nederlands Burgerlijk Wetboek niet in de openbare registers is ingeschreven, een dergelijk hypotheekrecht voor de toepassing van artikel 13, lid 2, sub b, van de Wet VB 1964 niet een „schuld verzekerd door hypotheek” is (arrest van 23 december 1992, BNB 1993/78).
- 17 Daarom behoort bij erfopvolging van een erflater die op de datum van zijn overlijden niet in Nederland woonde, een leveringsverplichting ter zake van een in Nederland gelegen onroerende zaak niet tot de binnenlandse schulden in de zin van artikel 13 van de Wet VB 1964, en kan deze daarom niet worden afgetrokken van de heffingsgrondslag bedoeld in artikel 5, lid 2, van de Successiewet 1956. Daarentegen kan bij erfopvolging van een in Nederland wonende erflater een dergelijke verplichting wel in mindering worden gebracht, omdat voor het successierecht alle tot de nalatenschap behorende bezittingen en schulden in de heffing worden betrokken.

Het geschil in het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

- 18 Barbier, een in 1941 geboren Nederlands onderdaan, is op 24 augustus 1993 overleden. Erfgenamen zijn zijn echtgenote en zijn enige zoon (hierna tezamen: „erven”).
- 19 In 1970 is Barbier van Nederland naar België verhuisd, van waaruit hij werkzaam bleef als directeur van een in Nederland gevestigde BV die onder meer kledingboetieks exploiteert.
- 20 In de periode van 1970 tot 1988 verwierf Barbier vanuit zijn woonplaats in België een aantal in Nederland gelegen onroerende zaken, waaruit hij huurinkomsten genoot. Op grond van artikel 49, lid 1, sub b, punt 2, van de Wet IB 1964 vormen dergelijke inkomsten een bestanddeel van het binnenlands onzuiver inkomen van de belastingplichtige. Op deze panden rustten schulden verzekerd door hypotheek.
- 21 Het Nederlands recht kent de mogelijkheid om de juridische en de zogenoemde „economische” eigendom van een onroerende zaak te splitsen. In 1988 heeft Barbier een aantal overeenkomsten gesloten, waarbij onder meer de economische eigendom van zijn onroerende zaken werd overgedragen aan door hem beheerste Nederlandse vennootschappen. Deze vennootschappen namen de hypothecaire schulden jegens de bank over, terwijl Barbier formeel hypotheekgever bleef. Barbier is jegens genoemde vennootschappen de — kennelijk onvoorwaardelijke — verplichting aangegaan, deze onroerende zaken goederenrechtelijk te leveren, en vooruitlopend op die levering heeft hij alle rechten ter zake afgestaan.
- 22 Deze transacties leverden Barbier een aantal fiscale voordelen op; zo vermeed hij bijvoorbeeld overdrachtsbelasting van 6 %.

- 23 Na het overlijden van Barbier heeft diens notaris aangifte voor het recht van overgang gedaan naar de waarde van enkele andere door Barbier in volledige eigendom gehouden panden, onder aftrek van de ter verwerving daarvan aangegane hypothecaire schulden.
- 24 Deze aangifte van de notaris omvatte niet de waarde van de onroerende zaken waarvan Barbier de economische eigendom aan de vennootschappen had overgedragen, maar de Inspecteur heeft de waarde van alle panden bij de aangegeven verkrijging opgeteld, zonder aftrek ter zake van de goederenrechtelijke leveringsverplichting toe te staan.
- 25 De erven hebben bezwaar aangetekend tegen de hoogte van de door de Inspecteur vastgestelde aanslag, met als motivering dat de waarde van genoemde panden gezien de leveringsverplichting tot nihil had moeten worden verminderd. De Inspecteur heeft dit bezwaar echter afgewezen en de hoogte van de aanslag bevestigd. Tegen deze afwijzende beschikking zijn de erven in beroep gegaan bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, met als enige grond dat de nationale wetgeving niet in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.
- 26 In deze omstandigheden heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Is thans voor toegang tot het gemeenschapsrecht nog een grensoverschrijdende economische activiteit vereist?

2) Verzet het gemeenschapsrecht zich ertegen dat een lidstaat (de situsstaat) ter zake van de erfrechtelijke verkrijging van een onroerende zaak, gelegen in de

situsstaat, een belasting heft over de waarde van die onroerende zaak, waarbij de waarde van de leveringsplicht van die onroerende zaak wel door de situsstaat in aftrek wordt toegelaten indien de erflater ten tijde van het overlijden in de situsstaat woonde, doch niet indien de erflater ten tijde van het overlijden in een andere lidstaat (de woonstaat) woonde?

- 3) Maakt het voor het antwoord op de onder 2 gestelde vraag verschil of de erflater ten tijde van de verwerving van die onroerende zaak niet meer in de situsstaat woonde?

- 4) Is voor het antwoord op de onder 2 gestelde vraag de verdeling van het kapitaal van de erflater over de situsstaat, zijn woonstaat en eventuele andere staten van belang?

- 5) Zo ja in welke staat is kapitaal belegd in een vordering in rekening-courant op een besloten vennootschap als de in 2.4 bedoelde belegd?”

De prejudiciële vragen

- ²⁷ Met zijn vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal en personen alsmede richtlijn 88/361, zich verzet tegen een nationale regeling inzake de berekening van de belasting die moet worden geheven bij erfrechtelijke

verkrijging van een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, volgens welke voor de bepaling van de waarde van deze zaak de op de erflater rustende onvoorwaardelijke verplichting om de zaak goederenrechtelijk te leveren aan een andere persoon, die de economische eigendom van genoemde zaak heeft, in aanmerking kan worden genomen indien de erflater ten tijde van zijn overlijden in deze staat woonde, terwijl deze verplichting niet in aanmerking kan worden genomen indien hij in een andere lidstaat woonde.

- 28 In deze context vraagt de verwijzende rechter of op deze vrijheden slechts een beroep kan worden gedaan indien er sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit. In dit verband verwijst hij naar artikel 8 A van het Verdrag, dat het burgerschap van de Unie betreft, en naar richtlijn 90/364. Hij vraagt het Hof eveneens of het daarbij relevant is dat de erflater, die onderdaan was van de lidstaat waar de zaak was gelegen, zijn woonplaats maar niet zijn economische activiteit naar een andere lidstaat had verplaatst, en wel voordat hij de betrokken zaak had verworven, en verder nog of eventueel relevant is dat zijn kapitaal over meerdere lidstaten verdeeld is.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

De aftrek van de leveringsplicht afhankelijk van de woonplaats van de erflater

- 29 De erven merken op dat de Nederlandse wet, door een situatie te scheppen waarin bepaalde in Nederland gelegen vermogensbestanddelen waarop een leveringsplicht rust, fiscaal verschillend worden behandeld al naar gelang de erflater op de datum van zijn overlijden in Nederland dan wel in het buitenland woonde, een verkapt vorm van discriminatie op grond van nationaliteit is (arresten van 13 juli 1993, Commerzbank, C-330/91, Jurispr. blz. I-4017; 12 april 1994, Halliburton Services, C-1/93, Jurispr. blz. I-1137, en 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161).

- 30 De Nederlandse regering van haar kant betwist niet dat er sprake is van een verschil in behandeling dat louter op het woonplaatscriterium is gebaseerd. Zij geeft namelijk toe dat bij een erflater die ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde de aftrek van de leveringsplicht mogelijk is, terwijl dit niet het geval is bij een erflater die op de datum van zijn overlijden in een andere lidstaat woonde.
- 31 Niettemin stelt deze regering dat er in het onderhavige geval geen sprake is van een verschillende behandeling van gelijke situaties. In dit verband merkt zij op dat het van belang is nauwkeurig te onderscheiden tussen de situatie waarin de erflater volle eigendom van een onroerende zaak heeft en de situatie waarin hij, zoals in de zaak in het hoofdgeding, slechts over de juridische eigendom van deze zaak beschikt. In laatstgenoemde situatie rust op de eigenaar de verplichting om op enig moment de juridische eigendom te leveren, hetgeen volgens de Nederlandse regering een persoonlijke verplichting is en geen met de onroerende zaak verbonden zakelijke schuld.
- 32 Op basis van dit onderscheid stelt de Nederlandse regering dat het algemene beginsel van internationaal belastingrecht betreffende de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten zou moeten worden toegepast, op grond waarvan bij zakelijke verplichtingen de heffingsbevoegdheid aan de situsstaat zou toekomen, terwijl de persoonlijke verplichtingen, zoals de leveringsplicht die in het hoofdgeding aan de orde is, door de woonstaat in aanmerking zouden moeten worden genomen.
- 33 Gelet op dit beginsel verschilt de situatie van een erflater die in Nederland heeft gewoond van die van een erflater die in een andere lidstaat heeft gewoond. In het eerste geval vormt voor het gehele vermogen, met inbegrip van de persoonlijke verplichtingen, Nederland als situsstaat van de zaak en woonstaat van de betrokkene het aanknopingspunt voor de heffingsbevoegdheid.

- 34 Daarentegen moeten in het tweede geval alleen de zakelijke verplichtingen in aanmerking worden genomen in Nederland als situsstaat van de zaak, terwijl de persoonlijke verplichtingen onder de fiscale bevoegdheid van de woonstaat vallen. Hoewel zij toegeeft dat bij toepassing van dit beginsel in sommige gevallen andere economisch met een onroerende zaak verbonden zakelijke schulden in aanmerking worden genomen, met inbegrip van schulden die verband houden met de verkrijging, de omzetting, het herstel of het onderhoud van dit vermogensbestanddeel, vormen persoonlijke schulden, zoals de onderhavige leveringsverplichting, volgens de Nederlandse regering geen zakelijke schuld en worden zij derhalve op basis van het internationale belastingrecht toegewezen aan de woonstaat.
- 35 Bovendien vloeit zowel uit artikel 73 D, lid 1, sub a, EG-Verdrag (thans artikel 58, lid 1, sub a, EG) als uit vaste rechtspraak van het Hof (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305; 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225; 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, en 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43) voort dat het gerechtvaardigd kan zijn, onderscheid te maken tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen.
- 36 De Commissie wijst erop dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 32).
- 37 In dit verband stelt zij dat de ongelijke behandeling in het hoofdgeding niet is terug voeren op de uitoefening van een fiscale bevoegdheid, maar op het niet in aanmerking nemen van de economische waarde van een vordering die op de nalatenschap drukt, waardoor op kunstmatige wijze de belastinggrondslag wordt verhoogd.

- 38 In tegenstelling tot de zaak waarin het reeds aangehaalde arrest Schumacker is geweest, is er in de zaak in het hoofdgeding geen enkel objectief verschil dat een dergelijk verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan rechtvaardigen.
- 39 Bovendien is het, anders dan de Nederlandse regering stelt, uit het oogpunt van controleerbaarheid niet gerechtvaardigd om te dezen bij de juridische eigendomsoverdracht en niet bij obligatoire overeenkomsten aan te sluiten. De Commissie merkt op dat deze regering met de obligatoire overeenkomst genoegen neemt wanneer de erflater Nederlands ingezetene is. De situatie van een niet-ingezetene vertoont, wat de controleerbaarheid betreft, geen verschil.

Het vrij verkeer van kapitaal

- 40 De erven stellen dat het geen voorwaarde is dat sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit dan wel dat zonder meer sprake is van een dergelijke activiteit nu het gaat om grensoverschrijdende beleggingen in onroerende zaken door tussenkomst van een vennootschap. Zij baseren zich in dit verband op het reeds aangehaalde arrest Verkooijen.
- 41 Zij stellen dat het verschil in behandeling in casu onverenigbaar is met het vrije verkeer van kapitaal, op grond dat een niet-ingezetene minder snel zal besluiten in Nederland te investeren in de aankoop van een onroerende zaak, omdat zijn erfgenamen dan met een hogere fiscale claim zouden worden geconfronteerd dan indien hij niet in deze lidstaat had geïnvesteerd of indien hij er op andere wijze had geïnvesteerd.

- 42 De Nederlandse regering is daarentegen van mening dat er geen sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit die door het Nederlandse belastingrecht is belemmerd. De aankoop van onroerende zaken in Nederland door Barbier terwijl hij in België woonde, is namelijk op geen enkele wijze belemmerd en dit geldt ook voor de overdracht van de economische eigendom van deze goederen, waarbij hij op dezelfde wijze is behandeld als een inwoner van Nederland.
- 43 De verwerving van goederen door erfopvolging vormt echter op zichzelf geen economische activiteit. Een belegging in louter juridische eigendommen, zonder de economische eigendom te bezitten, is dit evenmin. In dit verband benadrukt de Nederlandse regering dat Barbier een dergelijke investering uitsluitend om fiscale redenen heeft gedaan.
- 44 Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering betoogd dat het houden van de juridische eigendom van een onroerende zaak noch een economische activiteit, noch een investering is. De juridische eigendom heeft in het economische verkeer geen enkele waarde. In tegenstelling tot hetgeen de erven stellen, is er geen sprake van een werkelijke overdracht van kapitaal.
- 45 Overigens wijst de Nederlandse regering erop dat Barbier in de zaak in het hoofdgeding onroerende zaken in Nederland had verworven toen hij al in België woonde, en dat deze aankoop op geen enkele wijze is belemmerd. Evenmin werd Barbier op enigerlei wijze belemmerd bij het houden van de juridische eigendom in zijn onroerende zaken, noch bij de overdracht van de economische eigendom ervan.
- 46 De Nederlandse regering, die opmerkt dat de verkoop van de economische eigendom van genoemde zaken vrijwel uitsluitend plaatsvond teneinde de heffing van overdrachtsbelasting te ontgaan of uit te stellen, betoogt dat er geen sprake was van een reële economische activiteit zodat een en ander geen bescherming

behoeft van het Verdrag. Subsidiair stelt zij dat zelfs indien een dergelijke transactie wel een reële economische activiteit zou vormen, tussen de beslissing om een dermate ingewikkelde constructie te bedenken, onder meer om overdrachtsbelasting te vermijden, en het later niet in aftrek kunnen brengen van de persoonlijke leveringsverplichting een dermate ver verwijderd verband bestaat dat niet gesteld kan worden dat het vrije verkeer van kapitaal hierdoor zou kunnen zijn belemmerd.

47 De Commissie betoogt in de eerste plaats dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361, waarvan de rechtstreekse werking vaststaat, de lidstaten verplicht om alle beperkingen van het kapitaalverkeer op te heffen.

48 Bovendien wordt de nalatenschap van Barbier getroffen door het feit dat hij bij zijn overlijden onroerende zaken in Nederland bezat zonder er te wonen. Hierbij merkt zij op dat Barbier de betrokken zaken na zijn vertrek uit Nederland heeft verworven en dat hij in dat opzicht in dezelfde objectieve positie verkeerde als wie dan ook, die als ingezetene van een andere lidstaat een in Nederland gelegen onroerende zaak wenst te verwerven. Daarmee is ook het in artikel 1 van richtlijn 88/361 neergelegde vrije kapitaalverkeer in geding. Een grensoverschrijdende investering is reeds op zichzelf een grensoverschrijdende economische activiteit.

Het vrije verkeer van personen

49 Volgens de erven zijn de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Nederlandse bepalingen eveneens onverenigbaar met de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van personen, aangezien de Nederlandse rechtsorde de emigratie belemmert van personen die in Nederland wonen en zich in dezelfde situatie bevinden als Barbier. Bij emigratie krijgen deze personen met een hogere

fiscale last bij overlijden te maken dan wanneer zij in genoemde lidstaat waren blijven wonen, dan wel worden zij gedwongen de leveringsverplichting vóór hun overlijden ongedaan te maken.

- 50 De Nederlandse regering is van mening dat de zaak in het hoofdgeding geen betrekking heeft op de erfrechtelijke gevolgen van de uitoefening van het vrije verkeer van personen waarin het Verdrag voorziet. Vóór zijn verhuizing was Barbier directeur van een Nederlandse onderneming. Na zijn verhuizing heeft hij deze beroepsactiviteit gewoon voortgezet. Onder verwijzing naar het arrest van 26 januari 1993, Werner (C-112/91, Jurispr. blz. I-429), betoogt deze regering dat Barbier dus slechts zijn domicilie heeft verplaatst, hetgeen geen economische activiteit is.
- 51 In dit verband stelt zij in de eerste plaats dat slechts de wetgeving die van kracht was ten tijde van het overlijden van Barbier (24 augustus 1993) van belang is voor de oplossing van het geschil in het hoofdgeding. Aangezien artikel 8 A van het Verdrag pas op 1 november 1993 in werking is getreden, dient dit in het onderhavige geval buiten beschouwing te blijven.
- 52 In de tweede plaats heeft richtlijn 90/364 met name ten doel, de nationale bepalingen betreffende het verblijf van onderdanen van de lidstaten in andere lidstaten dan die waarvan zij onderdaan zijn, te harmoniseren om het vrije verkeer van personen te waarborgen. De bepalingen uit de Successiewet 1956 houden echter geen enkel verband met de voorwaarden voor toegang tot en verblijf op het grondgebied van een andere lidstaat. De Nederlandse wetgeving heeft het recht van de familie Barbier om op het Belgische grondgebied te verblijven niet belemmerd of beperkt.
- 53 De Commissie merkt ten aanzien van deze vraag in de eerste plaats op dat de eventuele erfrechtelijke gevolgen van de uitoefening van een in het Verdrag neergelegde vrijheid van verkeer behoren tot de overwegingen die door iedere

belanghebbende in aanmerking moeten worden genomen op het moment waarop hij besluit om wel of niet gebruik te maken van deze vrijheid van verkeer. Hoewel de erfrechtelijke gevolgen de betrokkene per definitie niet meer rechtstreeks raken, kunnen zij dus belemmerend werken op de uitoefening van deze vrijheden.

- 54 Overigens stelt de Commissie dat uit de verwijzingsuitspraak niet blijkt dat Barbier na zijn vertrek uit Nederland en zijn vestiging in België de tot dan toe door hem uitgeoefende economische activiteit heeft gestaakt.
- 55 In de omstandigheden van het hoofdgeding wordt de nalatenschap van Barbier volgens de Commissie getroffen doordat hij gebruik heeft gemaakt van de vrijheid om zich als werknemer of als zelfstandige in een andere lidstaat te vestigen. Dat de in het hoofdgeding bedoelde fiscale maatregel is getroffen door de lidstaat van oorsprong, is niet relevant (zie arresten van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 21, en 21 september 1999, Wijsenbeek, C-378/97, Jurispr. blz. I-6207, punt 21).

Antwoord van het Hof

- 56 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 21; arrest van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16, alsmede reeds aangehaalde arresten Gschwind, punt 20, en Verkooijen, punt 32).
- 57 In de tweede plaats heeft richtlijn 88/361 een volledige liberalisering van het kapitaalverkeer tot stand gebracht en heeft artikel 1, lid 1, ervan daartoe de

lidstaten de verplichting opgelegd, alle beperkingen met betrekking tot het kapitaalverkeer op te heffen (arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 33). De rechtstreekse werking van deze bepaling is door het Hof erkend in het arrest van 23 februari 1995, Bordessa e.a. (C-358/93 en C-416/93, Jurispr. blz. I-361, punt 33).

- 58 Investerings in onroerende zaken, zoals die welke door Barbier vanuit België op het Nederlandse grondgebied zijn gedaan, vormen duidelijk „kapitaalverkeer” in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361, en dit geldt ook voor de overdracht van onroerende zaken van een persoon die er de enige eigenaar van is, aan een privé-onderneming waarvan hij alle aandelen bezit, en voor de erfopvolging met betrekking tot deze zaken.
- 59 De toegang tot de door deze richtlijn toegekende rechten is niet afhankelijk van het bestaan van andere grensoverschrijdende elementen. Het loutere feit dat een nationale bepaling ertoe leidt dat het kapitaalverkeer van een investeerder die onderdaan is van een lidstaat, op grond van zijn woonplaats wordt beperkt, is voldoende om artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361 toepasselijk te maken.
- 60 Derhalve is noch het feit dat Barbier zijn domicilie naar een andere lidstaat had verplaatst voordat hij de betrokken onroerende zaak heeft verworven, noch de eventuele verdeling van zijn kapitaal over twee lidstaten van belang voor de toepassing van deze bepaling.
- 61 Evenmin is relevant dat de in het hoofdgeding bedoelde fiscale maatregel door de lidstaat van oorsprong van de betrokkene is getroffen (zie in deze zin arresten van 7 februari 1979, Knoors, 115/78, Jurispr. blz. 399, punt 24; 3 oktober 1990, Bouchoucha, C-61/89, Jurispr. blz. I-3551, punt 13; 31 maart 1993, Kraus, C-19/92, Jurispr. blz. I-1663, punt 15; 23 februari 1994, Scholz, C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punten 8 en 9, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 32).

- 62 Wat de „beperking” in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361 betreft, door nationale bepalingen als bedoeld in het hoofdgeding, waarin de waarde van een onroerende zaak wordt bepaald voor de berekening van de belasting die moet worden geheven bij verwerving door erfopvolging van een onroerende zaak, wordt de aankoop van in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaken, alsmede de overdracht van de economische eigendom van dergelijke zaken aan een andere persoon door een ingezetene van een andere lidstaat ontmoedigd. Bovendien leiden zij tot waardevermindering van de nalatenschap van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waar genoemde zaken gelegen zijn en die in een gelijke situatie als Barbier verkeren.
- 63 Daarom wordt door de in het hoofdgeding bedoelde nationale bepalingen het kapitaalverkeer beperkt.
- 64 De Nederlandse regering voert evenwel, zonder overigens rekening te houden met richtlijn 88/361, een aantal overwegingen aan voor het verschil in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen.
- 65 Zij stelt in de eerste plaats dat in casu geen sprake is van een verschil in behandeling van vergelijkbare situaties wegens het beginsel van internationaal belastingrecht dat de bevoegdheid betreffende zakelijke verplichtingen toekomt aan de staat waar de zaak is gelegen, terwijl persoonlijke verplichtingen, zoals de in het hoofdgeding bedoelde leveringsverplichting, door de woonstaat in aanmerking moet worden genomen.
- 66 Wat dit aangaat maakt de verwijzende rechter melding van een soortgelijke argumentatie die door de Inspecteur is aangevoerd, namelijk dat uit de algemeen aanvaarde toedeling van heffingsbevoegdheden aan de staten voortvloeit dat het onderscheid naar woonplaats wordt gecompenseerd door de beperkte heffingsbevoegdheid bij het overlijden van de erflater die niet in de betrokken lidstaat

woonde. De verwijzende rechter is echter van mening dat een dergelijk toedelingsbeginsel niet bestaat. Er zijn tussen de lidstaten op fiscaal gebied namelijk te grote verschillen in rechtsstelsels en in opvattingen over zakelijke heffingen. Alleen een bilateraal verdrag kan de gevolgen van die verschillen regelen. Tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België bestaat er echter geen verdrag ter voorkoming van dubbel successierecht.

- 67 De juridische moeilijkheden waarop de verwijzende rechter doelt, worden geïllustreerd door de — door Barbier benutte — mogelijkheid in het Nederlands recht om de juridische en de zogenoemde „economische” eigendom van een onroerende zaak te splitsen, een onderscheid dat in bepaalde andere rechtsstelsels niet bekend is. In het geval waarin het erfrecht van de woonstaat van de erflater deze mogelijkheid niet kent, kan alleen een bilateraal verdrag verzekeren dat in die staat de verplichting van de overledene om de zaak goederenrechtelijk te leveren, in aanmerking zal worden genomen als grondslag voor een aftrek van het privé-vermogen, en dat in dat geval deze levering op dezelfde wijze zal worden gewaardeerd als in Nederland.
- 68 In ieder geval wordt volgens de ter terechtzitting aan het Hof verstrekte informatie de waarde van het vermogen van een persoon die ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, in omstandigheden als de onderhavige, niet bepaald volgens een strikt onderscheid tussen zakelijke en persoonlijke rechten, aangezien de leveringsverplichting zonder meer als aftrekpost in aanmerking wordt genomen, zodat het bedrag van de tot het vermogen van deze persoon behorende onroerende zaak op het moment van diens overlijden op nihil wordt bepaald.
- 69 In de tweede plaats betoogt de Nederlandse regering, ter rechtvaardiging van het onderhavige verschil in behandeling, dat bij aftrek van de waarde van de leveringsverplichting geen enkel recht wordt geheven, noch voor de overdracht van de economische eigendom in 1988 (overdrachtsbelasting), noch voor de erfopvolging in 1993 (recht van overgang).

- 70 Zoals de Commissie heeft betoogd, zijn overdrachtskosten en successierechten heffingen die geen verband met elkaar hebben. Bovendien zouden, zoals de advocaat-generaal in punt 66 van zijn conclusie naar voren heeft gebracht, ook geen rechten zijn geheven in het geval van een erflater die in Nederland heeft gewoond en die op dezelfde wijze de economische eigendom van deze zaken zou hebben overgedragen als Barbier heeft gedaan, zonder inschrijving van de hypotheekakte. Overigens hebben de erven, op dit punt onweersproken, betoogd dat de overdrachtskosten opeisbaar zijn op het moment waarop de juridische eigendom uiteindelijk wordt overgedragen.
- 71 Ten aanzien van het argument van de Nederlandse regering dat de erven geen bescherming door het gemeenschapsrecht behoeven omdat de verkoop van de economische eigendom van de genoemde onroerende zaken plaatsvond om de overdrachtsbelasting te ontgaan of uit te stellen, moet worden opgemerkt dat een ingezetene van de Gemeenschap niet de mogelijkheid om zich op de bepalingen van het Verdrag te beroepen kan worden ontnomen op grond dat hij profiteert van fiscale voordelen die rechtmatig worden geboden door voorschriften die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat gelden.
- 72 Ter ondersteuning van haar stelling dat in casu een onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen kan worden gerechtvaardigd, beroept de Nederlandse regering zich ook op artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag.
- 73 Artikel 73 D van het Verdrag is evenwel na het overlijden van Barbier in werking getreden, en verder bepaalt lid 3 van dit artikel dat met name de in lid 1 ervan bedoelde nationale bepalingen geen verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer mogen vormen.

- 74 De Nederlandse regering heeft niets anders aangevoerd om aan te tonen dat de afwijkende bepalingen van richtlijn 88/361 van toepassing kunnen zijn op de wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde is. Hieruit volgt dat artikel 1, lid 1, ervan zich verzet tegen een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.
- 75 Uit het voorgaande volgt dat de prejudiciële vragen niet behoeven te worden onderzocht voorzover zij betrekking hebben op het vrije verkeer van personen. In dit verband volstaat de opmerking dat de gevolgen van de fiscale wetgeving op het gebied van de erfopvolging ook behoren tot de overwegingen die een onderdaan van een lidstaat in aanmerking mag nemen bij zijn beslissing om wel of niet gebruik te maken van het door het Verdrag geboden vrije verkeer.
- 76 Op de gestelde vragen moet dan ook worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen een nationale regeling inzake de berekening van de belasting die moet worden geheven bij erfrechtelijke verkrijging van een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, volgens welke voor de bepaling van de waarde van deze zaak de onvoorwaardelijke verplichting van de juridische eigenaar om de zaak te leveren aan een andere persoon, die de economische eigendom van genoemde zaak heeft, in aanmerking kan worden genomen indien deze juridische eigenaar op de datum van zijn overlijden in deze staat woonde, terwijl dit niet mogelijk is indien hij in een andere lidstaat woonde.

Kosten

- 77 De kosten door de Nederlandse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch bij uitspraak van 5 september 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Het gemeenschapsrecht verzet zich tegen een nationale regeling inzake de berekening van de belasting die moet worden geheven bij erfrechtelijke verkrijging van een in de betrokken lidstaat gelegen onroerende zaak, volgens welke voor de bepaling van de waarde van deze zaak de onvoorwaardelijke verplichting van de juridische eigenaar om de zaak te leveren aan een andere persoon, die de economische eigendom van genoemde zaak heeft, in aanmerking kan worden genomen indien deze juridische eigenaar op de datum van zijn overlijden in deze staat woonde, terwijl dit niet mogelijk is indien hij in een andere lidstaat woonde.

Jann

Edward

La Pergola

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 11 december 2003.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris